Utlåtande GrUU 39/2017 rd– RP 97/2017 rd

Grundlagsutskottet

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning som gäller en reform av skatteuppbörden, av verkställandet av beskattningen och av vissa påföljdsavgifter

Till finansutskottet

INLEDNING

Remiss

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning som gäller en reform av skatteuppbörden, av verkställandet av beskattningen och av vissa påföljdsavgifter (RP 97/2017 rd): Ärendet har remitterats till grundlagsutskottet för utlåtande till finansutskottet.

Sakkunniga

Utskottet har hört
- överinspektör Henna Ritari, finansministeriet
- professor Olli Mäenpää
- biträdande professor Sakari Melander
- professor Ida Koivisto.

Skriftligt yttrande har lämnats av
- JD, universitetslektor Matti Urpilainen.

PROPOSITIONEN

I propositionen föreslår regeringen att en ny lag om skatteuppbörd stiftas och att en rad andra skattelagar ändras. Dessutom föreslås det att ändringar som följer av den nya lagen om skatteuppbörd samt vissa ändringar av teknisk natur görs i vissa andra lagar.

Lagarna avses träda i kraft den 1 maj 2018. Den nya lagen om skatteuppbörd samt ändringarna i lagen om överlåtelseskatt och i fastighetsskattelagen föreslås dock träda i kraft först den 1 november 2019.

I motiven till lagstiftningsordning bedöms lagförslagen mot grundlagens 21 §, 80 § om delegering av lagstiftningsbehörighet och 81 § om statsskatt.

Enligt regeringens uppfattning kan lagförslagen godkännas i vanlig lagstiftningsordning. Eftersom den föreslagna ändringen av systemet för påföljdsavgift är principiellt viktig, anser regeringen dock att det finns skäl att begära grundlagsutskottets utlåtande om denna del av propositionen.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Kompletterande beskattningsbeslut

Regeringen föreslår att bestämmelser om kompletterande beskattningsbeslut tas in i 51 a § i lagen om beskattningsförfarande. Skatteförvaltningen ska slutföra beskattningen och fatta ett kompletterande beskattningsbeslut enligt 1 mom. i paragrafen, om den skattskyldige genom begäran om omprövning meddelat en inkomst, ett avdrag eller någon annan uppgift som påverkar beskattningen, som inte tidigare deklarerats eller som beskattningsbeslutet inte annars har grundat sig på.

Utifrån 81 § i grundlagen ska det bestämmas om statsskatt genom lag, som ska innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd. Grundlagens 21 § 1 mom. ger var och en rätt att få ett beslut som gäller hans eller hennes rättigheter behandlat vid en domstol eller något annat oavhängigt rättskipningsorgan.

Utifrån ordalydelsen i bestämmelsen om kompletterande beskattningsbeslut och propositionsmotiven (s. 72–73) är sökandet av ändring i kompletterande beskattningsbeslut som avses i 51 a § 1 mom. ordnat enligt 63 § i lagen om beskattningsförfarande på så sätt att ändring söks hos skatterättelsenämnden genom en skriftlig begäran om omprövning. Men med hänsyn till att kompletterande beskattningsbeslut fattas utifrån uppgifter som den skattskyldige meddelat genom begäran om omprövning ser också 66 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ut att kunna bli tillämplig på ändringssökande. Enligt den bestämmelsen får beslut som har meddelats med anledning av en begäran om omprövning överklagas genom besvär hos förvaltningsdomstolen.

Med anledning av 21 och 81 § i grundlagen bör bestämmelserna preciseras på så sätt att det entydigt framgår av lagen hur man ska söka ändring i ett kompletterande beskattningsbeslut.

Påföljdsavgifter

Bestämmelserna om skatteförhöjning i 32 § i lagen om skatteförfarande föreslås bli ändrade. Dessutom föreslås nya 32 a och 32 b §, där det föreskrivs om skatteförhöjningens storlek. Bestämmelser om förseningsavgift föreslås i nya 33 §.

Skatteförhöjning och förseningsavgift påförs om de lagfästa skyldigheterna överträds eller försummas. Grundlagsutskottets hävdvunna tolkning är att sådana avgifter med avseende på 81 § i grundlagen varken är skatter eller avgifter, utan administrativa påföljder av sanktionskaraktär för en lagstridig gärning. I sak jämställer utskottet en ekonomisk påföljd av straffkaraktär med en straffrättslig påföljd (se t.ex. GrUU 2/2017 rd, GrUU 14/2013 rd, GrUU 17/2012 rd, GrUU 9/2012 rd). Enligt 2 § 3 mom. i grundlagen ska de allmänna grunderna för administrativa påföljder bestämmas i lag eftersom det innebär utövning av offentlig makt att påföra en sådan avgift. Utskottet har också ansett att det är fråga om betydande utövning av offentlig makt. Det ska lagstif-

tas exakt och tydligt om grunderna för betalningsskyldigheten och avgiftens storlek, lika väl som om den betalningsskyldiges rättsskydd och grunderna för att verkställa lagen (se t.ex. GrUU 17/2012 rd, GrUU 9/2012 rd, GrUU 57/2010 rd). Även om kravet på exaktheten enligt den straffrättsliga legalitetsprincipen i grundlagens 8 § inte direkt gäller administrativa påföljder kan det allmänna kravet på exakthet ändå inte förbigås i ett sammanhang som här (se t.ex. GrUU 14/2013 rd, GrUU 17/2012 rd, GrUU 9/2012 rd, GrUU 57/2010 rd). Bestämmelserna ska också uppfylla proportionalitetskraven i fråga om påföljderna (se t.ex. GrUU 28/2014 rd och GrUU 15/2014 rd).

Skatteförhöjning

Enligt 32 § 3 mom. i den gällande lagen om beskattningsförfarande är villkoret för att påföra procentbaserad skatteförhöjning att den skattskyldige medvetet eller av grov oaktsamhet har lämnat in en väsentligen oriktig skattedeklaration, en annan deklaration som ska ges för uppfyllande av deklarationsskyldigheten eller någon annan föreskriven uppgift eller handling eller inte alls lämnat in någon deklaration. Enligt de föreslagna bestämmelserna behöver den skattskyldige inte ha förfarit oaktsamt eller uppsåtligen för att skatteförhöjning ska kunna påföras. Med avseende på skatteförhöjningens storlek är det enligt 32 § i lagen om skatteförfarande relevant om den skattskyldiges förfarande tyder på uppenbar likgiltighet för de förpliktelser som gäller beskattningen. Även i 36 § i lagen om skatt på arv och gåva och i 36 § i lagen om överlåtelseskatt föreslås det att villkoret i fråga om oaktsamhet eller uppsåt slopas.

Med beaktande av att administrativa påföljder som skatteförhöjning i sak är jämförbara med straffrättsliga påföljder anser utskottet inte att det är problemfritt att slopa det ansvar som bygger på en bedömning av oaktsamheten. Å andra sidan har bestämmelser med grundlagsutskottets medverkan införts om administrativa påföljder som får påföras utan något explicit villkor om att personen har förfarit oaktsamt eller uppsåtligen (GrUU 57/2010 rd, GrUU 32/2005 rd). Men då har det inte rört sig om att analysera slopandet av en bedömning av oaktsamheten på det sätt som nu föreslås. Utskottet har brukat anse att bestämmande av en påföljd utifrån så kallat strikt ansvar och omvänd bevisbörda står i konflikt med den oskuldspresumtion som avses i grundlagens 21 § (GrUU 2/2017 rd, GrUU 57/2010 rd, GrUU 4/2004 rd, se också GrUU 15/2016 rd).

Utskottet har med hänsyn till 21 § och 81 § 1 mom. i grundlagen noterat att man inte ens i en masshantering som beskattningen får äventyra kraven på god förvaltning eller de skattskyldigas rättsskydd (GrUU 35/2005 rd). Med tanke på hur det administrativa påföljdssystemet fungerar är det väsentligt att förfarandet är så enkelt som möjligt utan att rättstryggheten åsidosätts, har utskottet noterat i ett annat sammanhang (GrUU 57/2010 rd). Utskottet påpekar att de ändringar som nu föreslås i bestämmelserna om skatteförhöjning väntas bidra till samordning och förutsebarhet i beskattningen (s. 201 i RP).

I propositionsmotiven står det att en subjektiv bedömning av skulden i enlighet med ordalydelsen i de gällande bestämmelserna lämpar sig dåligt vid ett förvaltningsförfarande där ett stort antal ärenden behandlas och avgörs i snabb takt med stöd av skriftliga utredningar. I praktiken bedöms graden av den skattskyldiges uppsåtlighet utifrån objektiva omständigheter som framgår av skattedeklarationen samt typen av rättslig fråga, står det i propositionsmotiven. När skatteförhöjningen bestäms har det haft betydelse hur stort det feldeklarerade beloppet i skattedeklarationen varit och också vilken den skattskyldiges ställning varit (s. 52 i RP). Beloppet för skatteförhöjningen

ska i huvudsak bygga på den ekonomiska allvarlighetsgraden av försummelsen, vilken visas av det inkomst- eller skattebelopp som berörs av försummelsen (s. 77 i RP).

Det ansvar som är oberoende av oaktsamhet blir skäligare tack vare bestämmelserna om eftergift i fråga om skatteförhöjning (se också GrUU 32/2005 rd). I likhet med regleringen av sänkning av skatteförhöjningsbeloppet har de här bestämmelserna också betydelse för påföljdens proportionalitet.

Skatteförhöjning behöver enligt 32 § 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande inte påföras om försummelsen är ringa, om det finns ett giltigt skäl till försummelsen eller om påförande av skatteförhöjning i oklara fall eller fall som lämnar rum för tolkning skulle vara oskäligt med hänsyn till omständigheterna. Huruvida försummelsen är ringa bedöms utifrån det odeklarerade inkomstbeloppet eller det skattebelopp som hänger samman med försummelsen, om försummelsen gäller skattepliktig inkomst eller skatt, står det i motiveringen till bestämmelsen (s. 148). Ett giltigt skäl för försummelse är bland annat sjukdom eller oöverstigligt hinder. Att inte påföra skatteförhöjning i fall som är oklara eller lämnar rum för tolkning ska enligt motiveringen vara exceptionellt och villkorat med att även påförandet av lägre skatteförhöjning än grundnivån är oskäligt med hänsyn till fallspecifika omständigheter.

Tröskeln för att inte påföra skatteförhöjning blir enligt utskottet hög på grund av ordalydelsen i och motiveringen till bestämmelsen, framför allt med hänsyn till att regleringen av beskattningen delvis är relativt teknisk och komplicerad och att de skatteslag som de aktuella bestämmelserna gäller i betydande grad också berör privatpersoner. Utskottet påpekar också att beslutet att inte påföra skatteförhöjning enligt bestämmelsen ska vara beroende av prövning ("behöver inte påföras").

I det aktuella sammanhanget blir bestämmelserna om skatteförhöjning utifrån en samlad bedömning inte problematiska med avseende på 21 § i grundlagen med hänsyn till att skatteförhöjning påförs som ett led i beskattningsförfarandet, att beskattningsförfarandet har en särskild karaktär av masshantering och att bestämmelserna också föreskriver om jämkning av ansvaret, så som möjligheten att inte påföra skatteförhöjning.

Bestämmelserna i 32 § i lagen om beskattningsförfarande bör enligt utskottet dock ändras på så sätt att Skatteförvaltningens prövning vid beslut om att inte påföra skatteförhöjning ska vara bunden prövning. Således ska skatteförhöjning inte påföras om de villkor som anges i bestämmelsen är uppfyllda. Detsamma gäller 36 § i lagen om skatt på arv och gåva och 36 § i lagen om överlåtelseskatt beträffande beslut att inte påföra skatteförhöjning.

Förseningsavgift

Enligt 33 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ska Skatteförvaltningen i stället för skatteförhöjning påföra den skattskyldige en förseningsavgift, om den skattskyldige lämnar in en skattedeklaration eller på eget initiativ rättar till en annan försummelse enligt 32 § innan beskattningen har slutförts. Med att rätta till en försummelse på eget initiativ avses enligt propositionsmotiven (s. 75) att den skattskyldige meddelar de korrekta uppgifterna innan den skattskyldige har blivit medveten om en kontrollåtgärd som vidtas av en myndighet för påförande av skatt. En-

ligt propositionen ska det inte vara fråga om att rätta till en försummelse på eget initiativ till exempel när den skattskyldige rättar en felaktig uppgift i skattedeklarationen först efter att ha fått en utredningsbegäran om felet eller information om en framtida skattegranskning, utan i sådana fall ska den skattskyldige kunna påföras skatteförhöjning.

Bestämmelser om grunderna för skyldigheten att betala administrativa sanktioner ska utfärdas genom lag. Med tanke på det här kravet är det enligt grundlagsutskottet inte godtagbart att innehållet i begreppet "att rätta till på eget initiativ", som är relevant för förseningsavgiften och i viss mån avviker från allmänspråket, bara framgår av motiveringen till bestämmelsen. Regleringen bör preciseras till denna del. Detsamma gäller 36 b § i lagen om skatt på arv och gåva och 36 b § i lagen om överlåtelseskatt beträffande förseningsavgift.

FÖRSLAG TILL BESLUT

Grundlagsutskottet anför

att lagförslagen kan behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

Helsingfors 18.10.2017

I den avgörande behandlingen deltog

ordförande Annika Lapintie vänst
vice ordförande Tapani Tölli cent
medlem Maria Guzenina sd
medlem Hannu Hoskonen cent
medlem Ilkka Kantola sd
medlem Kimmo Kivelä blåa
medlem Antti Kurvinen cent
medlem Markus Lohi cent
medlem Leena Meri saf
medlem Outi Mäkelä saml
medlem Juha Rehula cent
medlem Ville Skinnari sd
medlem Matti Torvinen blåa
ersättare Ben Zyskowicz saml.

Sekreterare var

utskottsråd Liisa Vanhala.